



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.901102/2012-51
ACÓRDÃO	9303-016.076 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL CARBURANTE PARA ADIÇÃO À GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, o Contribuinte transmitiu Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo apurado no mercado interno, que fora indeferido por meio de despacho decisório eletrônico, sob a justificativa de que "constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado".

No relatório fiscal, constaram as seguintes razões do indeferimento:

a) no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, a venda de álcool anidro não poderia gerar crédito da contribuição (art. 3º, I, "a", combinado com o art. 1º, § 3º, IV, todos da Lei nº 10.833, de 2003), uma vez que a tributação dessa venda figurava entre o regime cumulativo de apuração (art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, VII, "a", da Lei nº 10.833, de 2003, combinados com o art. 3º, § 7º da Lei nº 10.637, de 2002);

b) para o período de outubro de 2008 a setembro de 2009, as receitas decorrentes da venda de álcool anidro e álcool hidratado sujeitavam-se ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, mas foi excepcionado da regra geral de aproveitamento de créditos a aquisição de álcool, para revenda, inclusive para fins carburantes (arts. 2º, § 1º-A das Leis nºs 10.637 e 10.833, combinado com os arts. 3º, I, "b", das mesmas Leis); exceção se fez nas compras do distribuidor de outros distribuidores, fazendo, nesse caso, jus a créditos do PIS e da Cofins nas aquisições de álcool para revenda (alteração trazida pelo art. 5º, §§ 13 e 16, da Lei nº 9.718, de 1998). O crédito relativo às aquisições assim comprovadas foi considerado pela autoridade fiscal, que recompôs o Dacon a partir de outubro de 2008 (período em que seria possível o aproveitamento do crédito).

Em manifestação de inconformidade, o Contribuinte aduziu que:

(i) No desenvolvimento de sua atividade empresarial, para distribuição da gasolina "C", adquire das usinas álcool anidro utilizado como insumo na produção da gasolina "C", a qual é obtida através do processo físico-químico de mistura, gradação e fusão de álcool anidro à gasolina "A", adquirida diretamente da Petrobrás e vedada a sua comercialização sem o dito processo de beneficiamento.

(ii) Ressalta o conceito de industrialização para que concluir que o álcool anidro é compatível com o conceito de insumo.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, acórdão 06-47.175, negou provimento ao apelo:

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA. O creditamento pelo distribuidor que adquire álcool anidro para mistura à gasolina somente é possível a partir de outubro de 2008, sendo o valor do crédito determinado por unidade de medida e estabelecido em Decreto.

Em Recurso Voluntário, a empresa sustentou a validade do crédito tomado sobre bens utilizados como insumos (álcool etílico anidro carburante (AEAC) adquirido das usinas produtoras para ser misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina tipo "C".

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara negou provimento ao Recurso Voluntário, acórdão nº 3402-009.625, de 25/11/2021, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

ÁLCOOL ANIDRO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO MONOFÁSICA. AUSÊNCIA DE CREDITAMENTO. Em conformidade com a disciplina legal vigente à época, o álcool para fins carburantes, inclusive o álcool anidro adicionado à gasolina, estava sujeito à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da COFINS (art. 5º, Lei n.º 9.718/98 e art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001). No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. O abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador (EResp 1768224/RS) No caso do álcool para fins carburantes, a exceção para fins de tomada de crédito somente foi incluída por meio da Lei n.º 11.727/2008.

Recurso Especial do Contribuinte

Alega que o acórdão recorrido deu interpretação divergente à legislação tributária, pois entendeu que o álcool anidro adicionado à gasolina estava sujeito à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da COFINS, de modo que não há que se falar em direito à crédito, divergindo do acórdão paradigma nº 3401-009.469:

Acórdão nº 3401-009.469

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE. Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE. A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 2342-2349 deu seguimento ao recurso especial:

A divergência é manifesta. Com efeito, enquanto o acórdão recorrido concluiu pela impossibilidade de tomada de crédito nas operações com álcool para fins carburantes, o que somente teria passado a existir a partir da Lei n.º 11.727/2008 (conversão da MP 413/2008), o paradigma, em situação idêntica, permitiu o creditamento. Em ambos os casos, os períodos de apuração são anteriores ao início da vigência da referida MP.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

Itens de comparação	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma nº 3401-009.469
Produto	Álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo A, para a obtenção da Tipo C.	Álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo A, para a obtenção da Tipo C.
Período anterior à alteração legislativa - Lei n.º 11.727/2008	01/10/2007 a 31/12/2007	01/07/2004 a 30/09/2004
Crédito reconhecido	Não	Sim
Fundamento	O abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador. No caso do álcool para fins carburantes, a exceção para fins de tomada de crédito somente foi incluída por meio da Lei nº 11.727/2008.	É insumo: “Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.”

Entendo que a divergência está devidamente comprovada, pois o acórdão recorrido consignou que o álcool anidro adicionado à gasolina, por estar sujeito à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da COFINS, não admite tomada de crédito:

Ainda que a legislação efetivamente gere muita dúvida, entendo que ao contrário do que aduz a Recorrente, a Lei n.º 10.865/2004 não excluiu da sistemática não cumulativas apenas as receitas de venda de álcool para fins carburantes. O diploma legal manteve a sistemática de recolhimento monofásico para diferentes produtos, cujas receitas passíveis de tributação seriam as receitas brutas de venda (base de cálculo do PIS e da COFINS apurados na sistemática chamada de cumulativa), inclusive para o álcool, sendo mantida a não incidência para as distribuidoras quando adicionassem o álcool à gasolina e às varejistas de álcool considerando a previsão do art. 42 da MP 2.158-35/2001.

Essa disciplina legal apenas foi alterada em 2008 por meio da MP 413/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.727/2008, que alterou toda a disciplina legal acima mencionada (Lei n.º 9.718/98, MP 2.158-35/2001, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003).

O álcool anidro (adicionado a gasolina), portanto, estava sujeito à época dos fatos sob análise à tributação monofásica, também chamada de tributação concentrada, para a qual não se cabe falar em direito de crédito na sistemática de tributação não cumulativa.

Ora, de fato, pela Emenda Constitucional n.º 33/2001, foi previsto no art. 149, §4º, CF/88 que a lei poderá definir “as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”. Trata-se de uma orientação constitucional pela não cumulatividade por exigir a aplicação da monofasia (uma fase), com uma incidência única.

A incidência única se apresenta como um instrumento para se garantir a não cumulatividade por quebrar a incidência plurifásica, sendo que o tributo não será passível de cumulação por incidir uma única vez. (...)

Assim, quando por sua natureza o tributo incide de forma monofásica, como ocorria na época sobre análise com a tributação dos combustíveis, inclusive o álcool adicionado à gasolina, não há que se falar em não cumulatividade, eis que não há cumulatividade em cadeia passível de ser afastada.

A exceção legal à tomada de crédito nas operações com álcool para fins carburantes somente foi incluída pela disciplina legal dada pela Lei n.º 11.727/2008 (conversão da MP 413/2008), sendo que antes dessa alteração legislativa inexistia exceção específica para o regime monofásico ao qual se sujeitava essa mercadoria.

Por não se tratar de receita tributada pela sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, entendo que sequer se mostra pertinente avaliar a natureza dos créditos tomados pela Recorrente (natureza de insumo), tal como entendido pela fiscalização no Despacho Decisório e pela r. decisão recorrida.

Já o paradigma admitiu o crédito a título de insumo:

Assim, seguindo a análise realizada no Acórdão citado, e levando em consideração os critérios da essencialidade e relevância, é de se concluir que a operação da recorrente não se enquadra na exceção ao creditamento, visto que não se trata de mera aquisição de combustível para revenda, mas em atividade própria por meio de insumos com vistas a venda de produto diverso dos insumos por ela adquiridos, o que enseja o direito ao crédito de PIS/COFINS nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03: (...)

Neste sentido, cabe ainda ressaltar que o parágrafo único do art. 46 do CTN, ao dispor sobre o fato gerador do IPI, dispõe que “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”, conceito que reforça que as atividades efetuadas pelo contribuinte não podem ser aqui encaradas como mera revenda de produto, visto que restou provado não só a mudança de natureza quanto de finalidade do produto final por ele comercializado.

(...)

Nestes termos, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de álcool anidro e as despesas com frete e armazenagem de álcool anidro, óleo diesel e gasolina A.

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

Entendo pela impossibilidade do creditamento de PIS sobre a aquisição de álcool anidro utilizado na composição da gasolina “C” para o período em análise nestes autos.

Ressalta-se que há várias decisões neste CARF que afastaram a pretensão da Recorrente em processos de sua titularidade:

Acórdão nº 3301-010.168, j. 29/04/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo A, para a obtenção da Tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, pois não há a formação de um novo produto. Este é o entendimento que se extrai do inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda do álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina. Somente com o advento da Lei nº 11.727/2008, passou a ser admitido o creditamento.

No mesmo sentido:

Acórdão nº 3401-013.410, j. 22/08/2024

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL CARBURANTE PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Acórdão nº 3402-010.869, j. 22/08/2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo A, para a obtenção da Tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, pois não há a formação de um novo produto. Este é o entendimento que se extrai do inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda do álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina. Somente com o advento da Lei nº 11.727/2008, passou a ser admitido o creditamento.

Diante disso, adoto as razões da decisão da DRJ/CTA, acórdão nº 06-47.175, por com elas concordar integralmente:

Segundo a Cláusula Quinta do Contrato Social, o objeto social da contribuinte é o comércio atacadista de distribuição de combustíveis líquidos derivados de petróleo, álcool combustível, aditivos e óleo lubrificante, bem como sua importação. Para uma análise adequada do litígio, é importante determinar, ainda que de forma sucinta, a forma de tributação incidente sobre essa atividade econômica, mais especificamente em relação ao álcool anidro, objeto da divergência.

Pois bem, até o advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins,

respectivamente, as receitas decorrentes das vendas de álcool para fins carburantes (e também das vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo – GLP) mantiveram-se no regime da cumulatividade, sujeitando-se ao disposto nos arts. 2º (produtores – usinas), 5º e 6º (distribuidores) da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 2000.

Contudo, com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em seus arts. 21 e 37, houve alteração nos dispositivos das Leis nºs 10.637 e 10.833, retirando a proibição de creditamento em relação aos produtos elencados no inciso IV do § 3º do art. 1º daquelas Leis, restringindo a vedação exclusivamente para as operações de “venda de álcool para fins carburantes”, que continuaram no regime da cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem o consequente aproveitamento de créditos.

Por sua vez, a Lei nº 11.727, de 2008 (conversão da MP nº 413, de 2008), fixou novos parâmetros em relação à tributação do álcool, incluindo-o na não-cumulatividade e estabelecendo uma tributação concentrada no distribuidor, concomitante com uma menor tributação no produtor ou importador (redação dada pela Lei nº 11.727 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, que também alterou o art. 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.637 e 10.833). As vedações ao direito de crédito permaneceram em relação à aquisição de bens para revenda dos produtos constantes no § 1º do art. 2º das mesmas Leis nºs 10.637 e 10.833 (tributação monofásica) e estendendo a vedação também ao álcool, no § 1º-A desse mesmo art. 2º, que foi acrescentado pela Lei nº 11.727. Entretanto, a mesma Lei nº 11.727, de 2008, ao acrescentar o § 13 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, estabeleceu uma exceção quanto à vedação aos créditos na aquisição de álcool por produtor, importador ou distribuidor de outro produtor, importador ou distribuidor. Para esses casos, a vedação de crédito aos produtos monofásicos adquiridos para revenda de acordo com o § 16 acrescido ao art. 5º da Lei nº 9.718 e pela também Lei nº 11.727.

Tendo em vista a sistemática adotada para o aproveitamento ou, na maioria das situações, o não aproveitamento do crédito na aquisição de álcool é que a interessada direciona sua argumentação no sentido de que a restrição de creditamento refere-se aos produtos adquiridos para revenda, mas, no seu caso, na qualidade de distribuidora, o álcool anidro não é revendido, mas utilizado como componente na gasolina “C”.

Para análise nessa linha de raciocínio, convém destacar a definição dos elementos da cadeia produtiva da gasolina e suas correntes e do álcool hidratado:

- Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC): Produzido no País ou importado pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, sendo obtido, no Brasil, pelo processo de fermentação do caldo da cana-de-açúcar. O AEAC também é utilizado para mistura com a gasolina A, especificada pela Portaria ANP nº 309/01, para produção da gasolina tipo C.

- Gasolina Automotiva Tipo A: É a gasolina produzida pelas refinarias de petróleo, isenta de álcool, e entregue diretamente às companhias distribuidoras. Esta gasolina constitui-se basicamente de uma mistura de naftas numa proporção que enquadre o produto na especificação prevista, sendo a base da gasolina disponível nos postos revendedores.

- Gasolina Automotiva Tipo C: É a gasolina comum que se encontra disponível no mercado, sendo comercializada nos postos revendedores e utilizada em geral pelos veículos automotores. A gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela ANP.

O art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituíram o regime de incidência não cumulativa dessas contribuições, estabelecem a forma de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).”

Especificamente quanto aos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda (inciso II do art. 3º), a que se refere a interessada, há de se observar que o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, define o termo “insumo”, para fins de obter o direito ao crédito no sistema da não cumulatividade, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

No caso, é evidente que a distribuidora não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro e a gasolina “A” como insumo do produto, a gasolina “C”, destinado à venda. Diferentemente de produzir, a distribuidora apenas realiza a mistura da gasolina “A” com o álcool etílico anidro, para obtenção da gasolina “C”, em atendimento às normas baixadas pela Agência Nacional do Petróleo, que define essa mistura em sua Portaria nº 309, de 2001, artigo 2º, in verbis:

“Art. 2º Para efeitos desta Portaria as gasolinas automotivas classificam-se em:

(...) II - gasolina C - é aquela constituída de gasolina A e álcool etílico anidro combustível, nas proporções e especificações definidas pela legislação em vigor e que atenda ao Regulamento Técnico."

O produto continua sendo gasolina desde o momento em que é vendido pela refinaria até sua venda pela distribuidora; esta apenas adiciona álcool etílico anidro à gasolina, para a obtenção de um tipo específico do produto: gasolina "C". Nesse ponto, vale observar que na própria Portaria CNP-DIRAB nº 209, de 11/06/1981, do Presidente do Conselho Nacional do Petróleo, transcrita pela interessada, ao estabelecer o Método de Ensaio para verificação do teor do álcool anidro carburante existente na gasolina automotiva, sempre faz referência à "mistura de álcool anidro gasolina" ou "mistura álcool-gasolina automotivo tipo 'A'", demonstrando tratar-se simplesmente de uma mistura e não um novo produto elaborado a partir dos insumos: álcool-gasolina. Portanto, não se cogitando tratar-se de insumo, tanto em relação à gasolina "A" quanto ao álcool anidro carburante, não há que se falar em direito a crédito dos bens assim adquiridos.

Esse é o entendimento que norteia a legislação tributária. Senão veja-se. O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação anterior ao período do pedido em análise, determinava que seria igual a zero a alíquota da contribuição para o PIS/Cofins incidente sobre a receita bruta auferida por distribuidores decorrente da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina. Portanto, o álcool etílico anidro era tratado como um produto vendido pela distribuidora, sujeito à alíquota zero e não um insumo.

Além do mais, é sabido que, pela lógica tributária inerente ao PIS/Pasep e à Cofins incidente sobre os produtos com tributação concentrada, as alíquotas são diferenciadas de acordo com o papel do contribuinte na cadeia de produção e comercialização do produto. Como visto, no caso da gasolina e suas correntes a tributação ficou concentrada no produtor (refinaria) e importador, aplicando-se ao distribuidor e ao varejista a alíquota zero. Caso viesse a ser acatada a tese da interessada de produção da gasolina "C", considerando a gasolina "A" e o álcool anidro como insumos, a mesma não seria considerada distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para o PIS e de 23,44% para a Cofins. No entanto, isso não ocorre, pois as receitas advindas dessas vendas estão sujeitas à alíquota zero.

Portanto, a adição de álcool anidro à gasolina "A" feita pela contribuinte e por todas as demais distribuidoras, para obtenção da gasolina C, que é por elas vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina) não é considerada, para fins de apuração das contribuições do PIS e da Cofins, fabricação ou produção de bem ou produto. Por conseguinte, não se permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado, restando afastada a possibilidade do creditamento nas suas aquisições.

Por fim, vale lembrar o contido no § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1997, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008, que remeteu ao Poder Executivo a regulamentação da apuração de créditos sobre a aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, resultando na publicação do Decreto nº 6.573, de 19/09/2008, que em seu art. 3º determinou, a partir de outubro de 2008, os valores a serem creditados por metro cúbico de álcool adquirido para ser adicionado à gasolina, admitindo-se o crédito, nesse caso, seja a compra realizada de produtor, seja a compra feita de outro distribuidor:

“Art. 3º No caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, ficam estabelecidos, respectivamente, em:

I - R\$ 3,21 (três reais e vinte e um centavos) e R\$ 14,79 (quatorze reais e setenta e nove centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - R\$ 16,07 (dezesseis reais e sete centavos) e R\$ 73,93 (setenta e três reais e noventa e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.”

Diante do que restou exposto, é de se manter o entendimento dado no Relatório de Diligência Fiscal, que serviu de base para as decisões contidas nos Despachos Decisórios emitidos, em relação aos pedidos de ressarcimentos, cumulados com declarações de compensação, do 1º trimestre de 2005 ao 3º trimestre de 2009, relativamente às contribuições do PIS e da Cofins, nos seguintes termos:

- no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, as aquisições, as quais respaldaram o crédito pleiteado pela contribuinte, não eram passíveis de creditamento da contribuição, por expressa vedação legal; e

- no período de outubro de 2008 a setembro de 2009, a contribuinte faz jus a créditos do PIS e da Cofins nas aquisições de álcool para revenda, entretanto, apenas das compras provenientes de outros distribuidores, que resulta num crédito de PIS de R\$ 4.633,78 e de Cofins de R\$ 21.307,14, no 1º trimestre de 2009.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro